

La retribución de los administradores o una cadena de infortunios tributarios

AUTOR

Salvador Ruiz Gallud
Profesor asociado de
Esade

Socio de Equipo Económico

Diciembre 2020

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), órgano del Ministerio de Hacienda, dictó el pasado 17 de julio una discutible resolución, estableciendo con fuerza de doctrina un nuevo y restrictivo criterio sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones de administradores y consejeros con funciones ejecutivas (directivas). Es el caso de un consejero delegado o de un consejero que a la vez asume la dirección general de la compañía. La resolución llega en el peor momento, en plena crisis sanitaria y económica, cuando se espera (o se esperaba) mayor razonabilidad en las posiciones de nuestra Administración tributaria.

La manida cuestión parecía ya resuelta en otro sentido con la redacción que se introdujo en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, LIS), con eficacia para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, que precisamente para evitar la controversia, excluyó expresamente del concepto de liberalidad (es decir, de gasto no deducible) “las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones

derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”. Por tanto, la Ley indica con toda transparencia que esas retribuciones pueden descontarse para el cálculo de la base imponible del impuesto.

Un pasado poco ejemplar

Para entender el cambio normativo basta volver la vista al pasado cercano. La Administración tributaria y los tribunales entendían que las retribuciones de los administradores no son deducibles si no cumplen escrupulosamente con las previsiones de los estatutos de la sociedad. De manera que, aunque se acreditara que esas remuneraciones responden a funciones reales de administración, no podían minorar la base del impuesto societario si, por ejemplo, los estatutos preveían la gratuidad del desempeño, aún cuando la junta general autorizara expresamente las retribuciones. Es decir, se anteponían unos –a estos efectos– meros formalismos, a la capacidad económica real de una sociedad que retribuye a sus administradores.

Más aún, hasta 2014 el desempeño profesional de un administrador o

consejero tenía la consideración de “operación vinculada” en el sentido técnico-tributario, y por ello debía valorarse con criterio de mercado y ajustarse de manera simétrica (“bilateral”) en ambas partes de la relación. Sin embargo, de nuevo según criterio administrativo y judicial, la falta de deducibilidad en la sociedad no impedía la tributación en el IRPF del administrador o consejero, lo que implicaba una doble imposición –la renta societaria tributaba sin descontar la retribución, a la vez que ésta se gravaba en la persona física–. Por si fuera poco, la Administración sancionaba a la sociedad por el ajuste de la cuota tributaria.

Un presente poco prometedor

Con la resolución del TEAC volvemos ahora a las andadas, a pesar de la redacción del art. 15.e) LIS antes señalada. El argumento administrativo se sitúa en el apartado f) del propio artículo 15 LIS, que califica como liberalidades a “los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”. En los casos citados se produciría una vulneración de los estatutos. Pero la Dirección General de Tributos (DGT), órgano del mismo Ministerio de Hacienda especializado en la interpretación de la normativa tributaria, ya había aclarado que la LIS se refiere a gastos cuya realización está expresamente castigada por el ordenamiento, como los sobornos; y la AEAT está (estaba) obligada a respetar el criterio de la DGT. El TEAC también sostiene su resolución en una muy objetada sentencia (única) del Tribunal Supremo (Sala Primera, de lo Civil), de 26 de febrero de 2018, que exige a las retribuciones de los consejeros ejecutivos, no sólo su formalización en contrato específico –algo aceptado sin discusión desde 2015 tras un cambio en la ley mercantil–, sino también su reserva estatutaria y la aprobación en junta general. Pero precisamente en evitación de los formalismos mercantiles se introdujo para lo tributario el vigente artículo 15.e) LIS.

Por tanto, en este nuevo embrollo, el primer incumplimiento fue el de la propia Inspección

tributaria, que dictó acuerdos de liquidación en nada respetuosos con el criterio de la DGT. Planteada y resuelta después la correspondiente reclamación económico-administrativa, es la nueva y problemática doctrina del TEAC la que ahora debe seguir la AEAT, según la Ley General Tributaria. Esa doctrina se aplicará hasta que en su caso sea modificada en sede judicial. Y como tampoco ha explicitado el TEAC que por razones de seguridad jurídica su criterio se aplique sólo a futuro, la AEAT ya está comprobando ejercicios no prescritos.

En resumen, la posición tradicional de la Administración tributaria sobre la cuestión, muy formalista, condujo en su día a regularizaciones extremas –ajuste unilateral, sanciones–, que fueron respaldadas por los órganos de revisión administrativos y judiciales. Aparentemente superada aquella doctrina desde 2015 por la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, resurge ahora al desatender la AEAT el criterio de la DGT, llegando así la cuestión al TEAC, que confirma el nuevo criterio en perjuicio del contribuyente con argumentos poco sólidos. Infortunio tras infortunio conducentes a una menor seguridad jurídica y a una mayor litigiosidad.

Vivimos tiempos de puesta en cuestión de garantías ciudadanas. No hay más que leer el proyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en tramitación parlamentaria. Infortunios tributarios reales en unos casos, potenciales e inminentes en otros, en perjuicio del ciudadano. ¿Y qué hacer? Desde luego, recurrir los actos administrativos que no sean razonables y cuidar al extremo el cumplimiento tributario, cuestiones formales incluidas, con los costes que todo ello supone para el contribuyente y que en España no estamos habituados a evaluar. Para muchos afectados por la crisis, esos costes serán especialmente injustos en tiempos de dificultad económica.